

Violazione del principio *all-in all-out* e cessazione del gruppo i.v.a.

di Enrica Mencarelli, 18 maggio 2017

1

L'art. 11 della direttiva n. 2006/112/CE (Direttiva i.v.a.) – che, si ricorda, consente agli Stati membri di considerare come unico soggetto passivo (*i.e.* il “gruppo i.v.a.”) più persone giuridicamente indipendenti, tra loro strettamente vincolate da rapporti finanziari, economici e organizzativi – è stato recepito a livello nazionale alla stregua di un regime facoltativo per le imprese, la cui applicazione viene rimessa alla valutazione degli operatori economici. I gruppi di società italiani, quindi, possono scegliere se esercitare l'opzione per il regime di tassazione unitaria ai fini i.v.a. tenendo conto della relativa convenienza; resta tuttavia esclusa la facoltà di selezionare quali società includere nel (o escludere dal) perimetro del gruppo, tale inclusione/esclusione dipendendo esclusivamente dall'accertamento dei requisiti disciplinati dall'art. 70-ter del d.P.R. n. 633/1972.

Più nel dettaglio, gli artt. 70-quater (“Costituzione del gruppo IVA”) e 70-novies (“Disposizioni in materia di opzioni e di revoche”), nel prevedere, rispettivamente, che l'opzione per la costituzione del gruppo i.v.a. debba essere «esercitata da tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo» e che «la revoca dell'opzione opera nei riguardi di tutti i soggetti partecipanti al gruppo IVA», impongono la cd. regola “*all-in, all-out*”, in virtù della quale l'opzione per l'adesione al regime di gruppo deve essere esercitata da parte di tutte le società che integrano i suddetti vincoli; in caso contrario, ove anche una soltanto di dette società non eserciti l'opzione, l'accesso alla disciplina di gruppo resterà precluso. Inoltre, qualora i ridetti vincoli si instaurino successivamente nei confronti di un soggetto che non li possedeva al momento dell'esercizio dell'opzione, detto soggetto dovrà partecipare al gruppo i.v.a. a decorrere dall'anno successivo a quello in cui i vincoli si manifestino (cfr. art. 70-quater, quinto comma).

Scopo della presente nota è quello di esaminare le conseguenze derivanti dalla violazione del principio *all-in, all-out*, che può verificarsi allorquando il gruppo sia stato *ab origine* costituito senza la partecipazione di una società che presenta i suddetti vincoli, ovvero tali requisiti vengano integrati in epoca successiva ma l'opzione non venga esercitata da parte della nuova società entro i termini previsti.

Sebbene non s'intenda in questa sede esaminare il contenuto sostanziale dei vincoli di cui all'art. 70-ter, pare nondimeno utile evidenziare come, in merito al relativo accertamento, l'art. 70-ter, quarto comma istituisca una presunzione (relativa per il gruppo, assoluta per l'Amministrazione finanziaria) di esistenza dei vincoli economico e organizzativo al ricorrere del vincolo finanziario. Il quinto comma della medesima disposizione individua, poi, lo strumento che il gruppo può (*rectius* deve) utilizzare al fine di superare siffatta presunzione e poter validamente escludere dal perimetro di consolidamento una società controllata, consistente nella presentazione all'Agenzia delle Entrate di un'apposita istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge n. 212/2000.

La *ratio* di tale regime presuntivo appare riconducibile alla necessità di assicurare la certezza nei rapporti giuridici, tenuto conto che in gioco non v'è solo l'applicazione di un regime agevolativo, bensì la formazione e il riconoscimento di un nuovo soggetto passivo i.v.a. (il gruppo). A tale riguardo, il legislatore ha preso atto della difficoltà di fornire la prova dell'effettiva esistenza di forme di cooperazione economica e di coordinamento di fatto o di diritto tra società (*i.e.* i vincoli economico e organizzativo), che vengono pertanto presunte esistenti al ricorrere di situazioni più agevolmente e obiettivamente verificabili, ossia il possesso di un numero di partecipazioni tale da consentire di disporre della maggioranza dei voti nell'assemblea della società partecipata.

Ciò preliminarmente ricordato, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria accerti l'illegittimo esercizio dell'opzione da parte di una società priva dei requisiti di cui all'art. 70-ter (*rectius* del vincolo finanziario, stante la suddetta presunzione), l'art. 70-decies, comma 1 prevede l'inefficacia relativa del regime limitatamente a tale società. Nel caso in cui, successivamente all'esercizio dell'opzione, i requisiti di partecipazione vengano meno relativamente ad un soggetto partecipante al gruppo, quest'ultimo cessa di farne parte con decorrenza diversificata a seconda del motivo che ha generato l'esclusione, ossia: (i) *ex tunc*, dalla data in cui è venuto meno il vincolo finanziario; (ii) *pro futuro*, a decorrere dall'anno successivo a quello in cui è riconosciuto, mediante interpello, il venir meno dei vincoli economico od organizzativo.

L'opposta fattispecie in cui, invece, si riscontri il **mancato esercizio dell'opzione da parte di una società che integra i requisiti finanziario, economico e organizzativo** presenta aspetti problematici di maggiore complessità e delicatezza, derivanti dalle conseguenze previste dall'art. 70-quater. Detta norma invero stabilisce, non solo il recupero a carico del gruppo dell'(eventuale) effettivo vantaggio fiscale conseguito per effetto dell'indebita esclusione della società, ma altresì e soprattutto la **"cessazione" del gruppo i.v.a.**, ossia la preclusione per il gruppo di continuare ad agire come soggetto passivo unitario.

Al fine di attenuare la gravità delle conseguenze discendenti dalla violazione del principio *all-in, all-out*, sono però previsti due correttivi: da un lato, la decorrenza degli effetti (non *ex tunc*, bensì) «dall'anno successivo rispetto a quello in cui viene *accertato* il mancato esercizio dell'opzione»; dall'altro lato, la possibilità di sanare la violazione attraverso l'esercizio dell'opzione da parte della società indebitamente esclusa.

Tali correttivi appaiono funzionali a salvaguardare il comportamento pregresso del gruppo e consolidare i rapporti giuridici sorti durante l'applicazione del regime, fermo restando il necessario rispetto delle regole per il futuro.

In proposito, peraltro, può osservarsi come la sopra rammentata presunzione *ex art. 70-ter*, quarto comma (per la quale, si rammenta, i vincoli economico e organizzativo si presumono esistenti se ricorre il vincolo finanziario) consenta di circoscrivere il numero di ipotesi in cui concretamente il gruppo può rischiare di "cessare". Difatti, dal momento che il vincolo finanziario rappresenta un dato di natura oggettiva rispetto al quale appare assai improbabile l'insorgere di contestazioni, le fattispecie in cui può manifestarsi il ridetto problema possono ricondursi, in sostanza, ai casi in cui (A) una società integrante il requisito del controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1) c.c. non abbia esercitato l'opzione e (B) si sia verificata una delle

seguenti situazioni: (b1) il gruppo non ha formulato istanza di interpello per dimostrare l'insussistenza dei requisiti economico e organizzativo; (b2) l'Amministrazione finanziaria ha fornito risposta negativa all'istanza di interpello; (b3) negli anni di validità dell'opzione si sono instaurati i vincoli economico e organizzativo rispetto ad una società originariamente esclusa dal gruppo i.v.a. in conseguenza di risposta positiva all'interpello *ex art. 70-ter*, quinto comma.

Qualora, in dette ipotesi, il mancato esercizio dell'opzione rappresenti il frutto di un errore riconosciuto dal gruppo e la società esclusa provveda ad esercitare l'opzione, la violazione risulterà sanata per i periodi d'imposta successivi e l'unica ripercussione potrà essere rappresentata dal recupero dei vantaggi fiscali pregressi, se e in quanto effettivamente conseguiti.

Per contro, qualora l'Agenzia delle Entrate contesti l'esistenza di una delle fattispecie di cui sopra ma il gruppo ritenga tale contestazione infondata e intenda contrastarla sul piano giudiziale, occorrerà risolvere un'importante questione concernente l'individuazione del momento in cui la cessazione del gruppo risulterà produttiva effetti.

In proposito, invero, l'art. 70-*quater* prevede che tale conseguenza si verifichi nell'anno successivo «a quello in cui viene **accertato** il mancato esercizio dell'opzione»; tuttavia, tale espressione non appare univoca e, nel caso di impugnazione dell'avviso di accertamento in sede giudiziale, si presta ad essere riferita tanto all'accertamento compiuto dall'Agenzia delle Entrate (con cessazione del gruppo, quindi, dall'anno successivo alla data di notifica dell'avviso di accertamento), quanto all'accertamento definitivo sulla fattispecie contenuto in una sentenza (con conseguente cessazione del gruppo dall'anno successivo alla data di passaggio in giudicato della sentenza stessa). Posto, dunque, che il criterio testuale non appare risolutivo, merita verificare quali siano le conseguenze cui la disciplina può condurre accedendo alle due differenti soluzioni.

Orbene, partendo dalla (possibile) lettura della norma che riferisce il termine "accertamento" a quello contenuto in una **sentenza definitiva** resa dal giudice, tale interpretazione consente di evitare il rischio che contestazioni infondate mosse dall'Agenzia delle Entrate producano conseguenze irreversibili, quale la futura preclusione all'applicazione del regime. D'altro canto, però, una simile soluzione interpretativa potrebbe dar luogo ad una situazione in cui un gruppo irregolarmente formato (senza inclusione di tutte le società che dovrebbero parteciparvi) continui ad esistere per molti anni, fin quando non si pervenga al passaggio in giudicato della sentenza che accerta l'esistenza dei vincoli in capo alla società esclusa. Peraltro, non è inverosimile ipotizzare che, nelle more del giudizio, le condizioni fattuali del gruppo possano mutare (può accadere, ad esempio, che l'opzione per l'applicazione del regime venga revocata, oppure che il gruppo recida i vincoli con la società contestata, oppure ancora che quest'ultima eserciti l'opzione per aderirvi). In tal caso, la sentenza che accerta in via definitiva la correttezza dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria (e l'illegittima esclusione di una società dal gruppo) potrebbe risultare *inutiliter data*.

Vero è che, nel frattempo, l'Amministrazione finanziaria potrebbe procedere, anno per anno, al recupero dei vantaggi indebitamente (ed eventualmente) conseguiti derivanti dall'illegittima esclusione della società,

ma ciò determinerebbe il moltiplicarsi di contenziosi per le annualità pendenti, la complicazione della gestione amministrativa (anziché la sua semplificazione, che rappresenta una delle finalità della disciplina) e, altresì, la frustrazione del principio *all-in, all out* di cui lo stesso art. 70-*quater* costituisce presidio, lasciando spazio a possibili utilizzi strumentali della disciplina.

Passando alla seconda (possibile) ricostruzione, in base alla quale il termine “accertamento” si riferirebbe all’**avviso di accertamento** notificato dall’Agenzia delle Entrate, essa appare maggiormente coerente con la *ratio* di semplificazione amministrativa e rispettosa della condizione di necessaria onnicomprensività del gruppo i.v.a.. Tuttavia, anche tale lettura può ingenerare inconvenienti di notevolissima rilevanza sotto il profilo della tutela del diritto di difesa del gruppo nel caso in cui sorga una contestazione. Difatti, la riconduzione automatica della cessazione del gruppo (all’anno successivo) alla notifica dell’avviso di accertamento renderebbe inutile l’impugnazione di tale atto dinanzi al giudice tributario, in quanto al gruppo resterebbe comunque preclusa l’applicazione del regime, con effetti chiaramente irreversibili. Di conseguenza, il diritto di difesa del gruppo verrebbe irrimediabilmente compromesso, tanto da poter far sorgere dubbi sulla conformità della norma al parametro costituzionale.

D’altro canto, al fine di scongiurare il rischio che l’esito del giudizio tributario possa sfociare in una sentenza priva di qualsiasi utilità per il gruppo (che frattanto non esisterebbe più), sembrerebbe possibile fare ricorso agli strumenti di tutela cautelare offerti dal processo tributario, riconducendo la cessazione del gruppo agli effetti dell’atto impugnato, in modo tale da poter chiedere la sospensione dell’esecuzione ai sensi dell’art. 47 del d.lgs. n. 546/1992. In questo modo, ove il rimedio cautelare venisse concesso (a tale fine, peraltro, il giudice dovrebbe operare soltanto una delibazione in merito alla fondatezza del ricorso, il *periculum in mora* sussistendo *in re ipsa*), il gruppo potrebbe continuare ad operare in via provvisoria come soggetto passivo unitario. Peraltro, non può sottacersi come il rimedio della tutela cautelare potrebbe non essere idoneo a eliminare, in tutti i casi, i rischi sopra prospettati (ad esempio là dove l’istanza cautelare fosse respinta ovvero il provvedimento di sospensione non fosse reso in tempo utile, *i.e.* entro lo stesso periodo d’imposta in cui è perfezionata la notifica dell’avviso di accertamento).

Come si evince da queste brevi riflessioni, entrambe le soluzioni prospettate presentano inconvenienti di assoluta rilevanza e sono suscettibili di ledere valori fondamentali dell’ordinamento, quali l’interesse erariale alla corretta applicazione della disciplina e alla prevenzione di comportamenti elusivi, da un lato, e la garanzia del diritto di difesa dei contribuenti, dall’altro. Deve peraltro ribadirsi come la problematica *de qua* sia suscettibile di venire in rilievo in fattispecie assai circoscritte e riconducibili ai casi in cui risulta integrato il vincolo finanziario, spettando dunque al gruppo fornire la prova contraria di inesistenza dei vincoli economico e organizzativo al fine di superare la presunzione *ex art. 70-ter*, quarto comma.

Ciò posto e fermi gli indubbi profili di incertezza applicativa del regime, può conclusivamente osservarsi come la soluzione che appare maggiormente accettabile in ragione del bilanciamento tra i valori primari predetti (interesse erariale e diritto di difesa) e tenuto conto della natura (opzionale e agevolativa) della disciplina, consista nel ricondurre la cessazione del gruppo ad un effetto conseguente alla notifica

dell'avviso di accertamento, ferma restando la possibilità di esperire la tutela cautelare offerta dal processo tributario.